

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 1020/2025-T

Tema: Actividades tipificadas no art. 51º CIRS – Art.86º-B CIRC

SUMÁRIO

- 1. A remissão que o artigo 86.º-B faz para a tabela a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS significa que, também em sede de IRC, a qualificação da actividade para efeitos de regime simplificado dependa, por um lado, da classificação da actividade na tabela de actividades do artigo 151.º CIRS e, por outro, da distinção entre actividades profissionalmente tipificadas (com código específico) e prestações de serviços não especificamente previstas nessa tabela.*
- 2. Como decorre do Acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário, do STA, de 09-12-2020 – Proc. 092/19.9BALSb, o artigo 31.º do CIRS “passou a prever expressamente que o coeficiente de 0,75 apenas pode ser aplicado às actividades profissionais especificamente previstas na tabela do artigo 151.º do Código do IRS (...). não se pode senão concluir que o coeficiente de 0,75”.*
- 3. As actividades que não se encontrem concretamente tipificadas, ou que apenas se aproximem de códigos existentes, devem ser tratadas como “outras prestações de serviços” e sujeitas ao coeficiente residual (0,35 em IRS e 0,10 em IRC), não podendo o intérprete alargar o campo de aplicação do coeficiente para 0,75, excepto se demonstrar de forma inequívoca que a actividade efectivamente exercida é uma das expressamente tipificadas na tabela.*

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. A... UNIPESSOAL, LDA, sociedade comercial unipessoal por quotas com o NIPC ... e sede na ..., ..., ...-... GUIMARÃES, apresentou, em 16-11-2025, pedido de constituição do tribunal arbitral, nos termos dos artigos 2º e 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), em conjugação com o artigo 102º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada apenas por Requerida).

2. A Requerente pretende, com o seu pedido, a declaração de ilegalidade dos actos tributários de liquidação de IRC, relativos aos exercícios de 2022 e 2023, no valor global de 51.327,48 €.

3. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 18-11-2025.

3.1. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico designou o signatário como árbitro do tribunal arbitral singular que comunicou a aceitação da sua designação dentro do respectivo prazo.

3.2. Em 19-01-2026 as partes foram notificadas da designação do árbitro, não tendo sido arguido qualquer impedimento.

3.3. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11º do RJAT, o tribunal arbitral foi constituído em 06-02-2026.

3.4. Nestes termos, o Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto do processo.

3.5. Por não terem sido suscitadas quaisquer excepções e a questão de direito estar perfeitamente delimitada, por despacho de 23-04-2026, foi dispensada a realização da reunião a que alude o artigo 18º do RJAT.

4. Com o pedido de pronúncia arbitral pretende a Requerente a intervenção do tribunal arbitral, tendo em vista a declaração de ilegalidade das liquidações de IRC n.º 2025..., relativa ao exercício de 2022 e n.º 2025..., relativa ao exercício de 2023, as quais, acrescidas de juros compensatórios, têm o valor global de 51.327,48 €.

Sustenta, com tal fundamento:

- Ter sido objecto de inspeção, em resultado da qual a AT reclassificou a sua actividade como prestação de serviços de “consultoria” e alterou oficiosamente o coeficiente do regime simplificado de IRC de 0,10 para 0,75, de que resultou acréscimo da matéria coletável:

- 2022: de 18.100,00 € para 135.700,00 € (acrécimo 117.650,00 €);

- 2023: de 18.500,00 € para 138.750,00 € (acrécimo 120.250,00 €).

Sucede que a AT não aponta quaisquer omissões, erros ou inexactidões na contabilidade da requerente e, pelo contrário, reconhece, por um lado, que a sua actividade é de investigação e desenvolvimento e estudos de mercado/sondagens de opinião (CAE 72200 e 73200) e, por outro, ter cumprido as suas obrigações declarativas e contabilísticas.

Não há indícios sérios que permitam afastar a presunção de veracidade das declarações que apresentou, pelo que a AT não estava legitimada a alterar unilateralmente quer o coeficiente quer a matéria coletável.

Atendendo à evolução do art. 86.º-B CIRC (“constantes da tabela” vs. “atividades profissionais especificamente previstas”), o coeficiente de 0,75 só pode ser aplicado a actividades especificamente previstas na tabela do art. 151.º CIRS.

Como a actividade da requerente não está especificamente prevista nessa tabela, deve-lhe ser aplicado o coeficiente de 0,10.

Aliás, é proibida a aplicação de analogia em normas de incidência/taxas como resultar, quer da jurisprudência do CAAD, quer do STA no proc. 092/19.9BALSB, que uniformiza o entendimento que o coeficiente de 0,75 só é aplicável a actividades concreta e indubitavelmente previstas na tabela.

A sua actividade de I&D e sourcing no sector têxtil, contínua e operacional é distinta de consultoria pontual: investigação técnica de materiais, análise de tendências e preços, estudo de fontes de abastecimento, acompanhamento regular de clientes, participação em feiras e laboratórios, etc.

As facturas e contratos reflectem serviços de “sourcing e investigação”, “elaboração de manual de tarefas e procedimentos”, “implementação e acompanhamento de procedimentos”, compatíveis com CAE 72200/73200 e com a própria descrição da AT nos RIT.

A qualificação como “consultoria” constitui, por isso, erro de subsunção normativa que contamina a quantificação da matéria coletável.

Por último, a AT, ao invocar o “princípio da substância sobre a forma” para desconsiderar declarações e enquadramento CAE, age como se estivesse a aplicar uma cláusula anti-abuso, sem seguir o procedimento próprio do art. 63.º CPPT (com garantias especiais), o que configura vício de violação de lei.

Impõe-se, desse modo, a anulação das liquidações.

5. A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta, por impugnação, nos seguintes termos:

- Os serviços descritos nas facturas e, designadamente, no contrato de prestação de serviços com a sociedade B..., Lda (“serviços de *sourcing* e investigação”, pesquisa de materiais para o sector têxtil, acompanhamento de colaboradores, deslocações, relatórios) são, serviços de consultadoria empresarial no sector têxtil e não atividades de I&D ou estudos de mercado nos termos dos CAE pelos quais a requerente está registada.

A Requerente não possui estrutura de recursos (gastos, meios, organização) que permita exercer efetivamente atividades de investigação e desenvolvimento ou estudos de mercado; os serviços prestados consistem em aconselhamento especializado ao cliente.

Consequentemente, a sua actividade está enquadrada em “Consultores” – código 1320 da tabela do art. 151.º CIRS, o que implica que lhe seja aplicado o coeficiente de 0,75 do art. 86.º-B, n.º 1, al. b) CIRC, e não o coeficiente de 0,10.

É um facto que o regime simplificado exige distinguir as actividades especificamente previstas na tabela (coef. 0,75) das “restantes prestações de serviços” (coef. 0,10), mas, no

entanto, o critério relevante é a actividade realmente exercida, aferida pelas operações constantes das facturas e contratos, independentemente do CAE escolhido pelo sujeito passivo.

Por outro lado, a subsunção a “consultores” não resulta de analogia, mas de enquadramento directo numa actividade especificamente prevista na tabela. A AT não recorreu à integração analógica nem violou o princípio da legalidade fiscal, tendo-se limitado a cumprir o art. 86.º-B CIRC e o regime do regime simplificado, agindo vinculada à CRP e à LGT.

É indiscutível que a requerente não tem recursos para verdadeira investigação e desenvolvimento, o que reforça o seu enquadramento como consultoria.

Sendo válidos e legais os actos tributários, devem manter-se na ordem jurídica.

II – SANEAMENTO

6.1. O tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído.

6.2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas (artigos 4º e 10º, n.º 2, do RJAT e artigo 1º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

6.3. O processo não enferma de nulidades.

6.4. Não foram invocadas excepções que obstem à apreciação do mérito da causa.

III – MATÉRIA DE FACTO E DE DIREITO

- MATÉRIA DE FACTO

A) Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão [tendo presente que o tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cf. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT]:

- a) A Requerente é uma sociedade por quotas unipessoal, sendo a sua sócia e gerente, a única trabalhadora da empresa.

- b) O seu objecto social é a pesquisa de materiais e técnicas, estudos e tendências de mercado, investigação e desenvolvimento.
- c) Encontra-se enquadrada para o exercício da atividade principal prevista no CAE 72200 – investigação e desenvolvimento das ciências sociais e humanas e, como actividade secundária, a prevista no CAE 73200 – estudos de mercado e sondagens de opinião.
- d) Em 02-09-2017, a Requerente celebrou um “Contrato de prestações de serviços”, com a sociedade “B..., Lda” com as seguintes cláusulas:

DO OBJETO DO CONTRATO

Cláusula 1ª.

O presente contrato tem como OBJETO a prestação pela **CONTRATADA** de serviços à **CONTRATANTE**.

Cláusula 2ª.

Os serviços acertados neste instrumento, consistirão na pesquisa e investigação de materiais suscetíveis de utilização no sector têxtil, com particular incidência no segmento luxo e alta costura.

§ único A pesquisa e investigação incidirá sobre características técnicas, tendências, preços, fontes de abastecimento, investigação, produção e potencialidades de utilização e informação sobre apetências dos mercados e criadores de moda e designers para a aceitação e incorporação dos mesmos nas áreas do desenvolvimento experimental e produção.

DAS OBRIGAÇÕES DA CONTRATADA

Cláusula 3ª.

A **CONTRATADA** obriga-se a desenvolver as atividades aludidas de forma continua durante a vigência do presente contrato.

§ primeiro A **CONTRATADA** obriga-se a utilizar técnicas e saber condizentes com os serviços contratados.

§§ segundo A **CONTRATADA** nomeará um responsável para a administração das atividades objeto do presente e que será interlocutor com a **CONTRATANTE**.

§§§ terceiro A **CONTRATADA** obriga-se a efetuar todas as diligências necessárias para a plena concretização dos serviços referidos, sendo de sua única e exclusiva responsabilidade todos os gastos daí advenientes.
Excluem-se os gastos relacionados com análises laboratoriais e os decorrentes com o desenvolvimento e testes em ambiente de laboratório de novos materiais, que serão suportados pela **CONTRATANTE**, desde que previamente validados e autorizados pela mesma.

§§§§ quarto A **CONTRATADA** obriga-se ainda ao fornecimento à **CONTRATANTE** dum relatório semestral onde deverão constar de forma sumária os resultados emergentes dos serviços contratados e todos os elementos em que os mesmos se estribam até ao ultimo dia útil do primeiro mês do semestre seguinte, devendo prestar todos os esclarecimentos complementares, tanto pessoalmente como por escrito, sempre que para tal for solicitada.

§§§§§ quinto A **CONTRATADA** obriga-se a reunir com a **CONTRATANTE** nas instalações desta, disponibilizando para o efeito um plafond de quarenta horas por mês. As horas não utilizadas num dado mês, poderão ser usadas pela **CONTRATANTE** nos meses seguintes, durante o prazo máximo de doze meses, a partir do mês a que digam respeito.

§§§§§§ sexto A **CONTRATANTE** poderá utilizar o plafond horário supra aludido no âmbito de deslocações em Portugal e no estrangeiro, obrigando-se a **CONTRATADA** na pessoa do responsável referido do paragrafo segundo a acompanhar os seus colaboradores.

DAS OBRIGAÇÕES DA CONTRATANTE

Cláusula 4ª.

A **CONTRATANTE** obriga-se a apresentar à **CONTRATADA** todos os documentos e informações necessários ao bom e fiel cumprimento do presente quando para for para tal solicitada.

Cláusula 5ª.

A **CONTRATANTE** obriga-se ao ressarcimento dos gastos efetuados pela **CONTRATADA**, com as viagens e deslocações descritas no parágrafo sexto da cláusula terceira.

DO PAGAMENTO

Cláusula 6ª.

Pela prestação dos serviços acertados, a **CONTRATANTE** pagará semestralmente à **CONTRATADA** a quantia de 75.000,00€ (setenta e cinco mil euros), acrescidos das despesas referidas na Cláusula 5ª e das referidas como excluídas no parágrafo terceiro da Cláusula terceira.

Cláusula 7ª.

O presente contrato poderá ser rescindido caso uma das partes não cumpra o estabelecido no presente contrato.

DO PRAZO

Cláusula 8ª.

O presente contrato terá a duração de dois anos, podendo ser renovado, desde que não seja denunciado por nenhuma das partes dentro do prazo de 90 (noventa) dias antes do término do mesmo.

CONDIÇÕES GERAIS

Cláusula 9ª.

O presente contrato inicia a sua vigência hoje.

DO FORO

Cláusula 10ª.

Para dirimir quaisquer controvérsias oriundas do CONTRATO, as partes elegem o foro de Guimarães.

Guimarães, 2 de novembro de 2017

- e) Ao abrigo das Ordens de Serviço OI2025... e OI2025... a Requerente foi objecto de procedimentos de inspecção externa, de âmbito parcial, em sede de IRC, relativamente aos exercícios de 2022 e 2023.
- f) Consta, de igual modo, dos dois RIT:

V. Descrição dos factos e fundamentos das correções/irregularidades

O apuramento da matéria coletável inscrito na declaração de rendimentos modelo 22 de IRC do período de 2023, no montante de 18 500,00 EUR, resulta da aplicação do coeficiente (0,1) previstos na alínea c) do n.º 1 do artigo 86º - B do CIRC, aplicado aos outros rendimentos de prestações de serviços.

A alínea b) do n.º 1 do artigo 86º-B do CIRC, prevê a aplicação do coeficiente de 0,75 aos rendimentos de atividades profissionais especificamente previstas na tabela a que se refere o artigo 151º do Código do IRS.

A existência de diferentes coeficientes para tributação de prestações de serviços, previstos no artigo 86º-B do CIRC, resulta a necessidade do enquadramento específico, das operações tributáveis constantes nas faturas emitidas pela A...

Conforme descrito no ponto III.1.1, a A... encontra-se enquadrado para o exercício da atividade principal prevista no CAE 72200 – Investigação e desenvolvimento das ciências sociais e humanas e na atividade secundária, prevista no CAE 73200 – Estudos de mercado e sondagens de opinião. Contudo, a aplicação dos coeficientes para determinação do rendimento tributável de serviços prestados, no âmbito do regime simplificado, previsto no artigo 86º-B do CIRC, faz-se pela verificação da atividade realmente exercida e não pela constatação do código que consta no cadastro das finanças, seja este um código de atividade da lista anexa ao artigo 151.º ou um código da Classificação Portuguesa de Atividades Económicas (CAE). Temos que olhar esta temática como se estivéssemos a aplicar um princípio de substância sobre a forma.

A introdução do Regime simplificado em sede de IRC, teve como objetivo, entre outros, o de contribuir para se alcançarem os princípios do sistema fiscal, como o da equidade, neutralidade e justiça fiscal, utilizando-se coeficientes que tivessem em conta a estrutura empresarial dos sujeitos passivos e as condições das atividades por si desenvolvidas. Assim, em sede de regime simplificado de IRC, pretendeu-se distinguir, entre as prestações de serviços de natureza profissional, em que os gastos associados à obtenção dos rendimentos têm expressão relativamente diminuta, e as prestações de serviços que são efetuadas com recurso a estruturas empresariais, em que, portanto, o peso dos gastos é tendencialmente mais significativo. No caso em concreto, verifica-se que a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo A... UNIPESSOAL LDA, no ano de 2023, e de acordo com o sistema E-fatura, não regista *inputs* com materialidade face aos rendimentos obtidos. Ou seja, não foram suportados gastos pelo sujeito passivo, com a aquisição de materiais e ou a aquisição de serviços a terceiros, que justificassem a aplicação do coeficiente de 0,10 no apuramento do lucro tributável sujeito a IRC, determinado pela aplicação do regime simplificado de IRC.

Acresce ainda, que, conforme descrição no contrato de prestações de serviço, devidamente explanado no ponto IV.3.1, os serviços contratados respeitam a: pesquisa e investigação de materiais suscetíveis de utilização no setor têxtil, com particular incidência no segmento de alta costura que incidirá sobre características técnicas, tendências, preços, fontes de abastecimento, investigação, produção e potencialidades de utilização e informação sobre apetências dos mercados e criadores de moda e designers para a aceitação e incorporação dos mesmos nas áreas do desenvolvimento experimental e produção; deslocações em Portugal e no estrangeiro em acompanhamento com os colaboradores da B... Estes serviços, não deixam de ser qualificados com serviços de consultoria empresarial, na vertente de setor têxtil com incidência no segmento de alta costura, nomeadamente quanto à utilização de técnicas, tecidos, tendências de moda e/ou até, consultoria de negócios no acompanhamento dos colaboradores internos do seu cliente.

Pelo que, os serviços acima descritos, apresentam enquadramento na tabela anexa ao artigo 151º do CIRS, atividade 1320 – Consultores.

Ainda relativamente aos serviços de consultoria, a informação vinculativa, processo n.º 25693, de 2024-05-02, onde se encontram demarcado o enquadramento dos serviços de consultoria (no caso em análise consultoria informática), vem enunciar o enquadramento seguinte:

- ... retira-se que o exercício da atividade consiste na prestação de serviços como especialista em business intelligence;

- De modo geral, pode definir-se o business inteligente (inteligência empresarial) como o processo de recolha, organização, análise e monitorização de dados e informações para ajudar as organizações na tomada de decisão nos negócios. Pelo que, podemos definir o especialista em business intelligence como o profissional capaz de desenhar, construir e utilizar processos de business intelligence de forma a suportar a tomada de decisão na organização e a gestão do conhecimento, induzindo a criação de valor e promovendo a sua excelência operacional e estratégica.

-... a consultoria consiste na análise das necessidades e problemas dos utilizadores, pesquisa da melhor solução, planeamento e conceção de sistemas de computadores que integram equipamento, programas informáticos e tecnologias de comunicação para satisfazer as necessidades de um cliente específico.”

Concluindo, que estes serviços consubstanciam uma prestação de serviços e tem correspondência com uma inerentes à atividade exercida, processo de recolha, organização, análise e monitorização de dados e informações para ajudar as organizações na tomada de decisão nos negócios, apresentam enquadramento na definição de serviços de consultoria na área têxtil.

Acresce ainda, que o sujeito passivo apresenta uma diminuta estrutura de gastos e encontrando-se ainda previsto no contrato de prestações de serviços, que uma parte significativa dos gastos inerentes à prestação do serviço contratada (de que são exemplo as deslocações e os serviços laboratoriais) são da responsabilidade do adquirente dos serviços.

Assim, tendo em conta a diminuta estrutura de gastos do sujeito passivo, e o enquadramento dos serviços efetivamente prestados na tabela prevista no artigo 151º do CIRS, código do CIRS 1320 – Consultores, o coeficiente a utilizar na determinação da matéria coletável, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 86-B do CIRC, será o de 0,75, previsto na sua alínea b) (0,75 dos rendimentos das atividades profissionais especificamente previstas na tabela a que se refere o artigo 151º do Código do IRS).

Assim, o **valor da matéria coletável** do ano de 2023, será de **138 750,00 EUR** (185 000,00 EUR de volume de negócios X 0,75 coeficiente previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 86º-B do CIRC).

O valor do **resultado líquido** declarado pelo sujeito passivo para o período de 2023, conforme se verifica da análise da Demonstração de resultados constante na IES foi de **158 986,38 EUR**, valor este, superior ao determinado nos termos do disposto alínea b) do n.º 1 do artigo 86º-B do CIRC (regime simplificado – aplicação do coeficiente 0,75), facto que vem robustecer as conclusões da AT, não só quanto ao facto de existência de uma diminuta estrutura de gastos do sujeito passivo, como ainda, quanto à tipologia dos serviços efetivamente prestados.

g) Concluindo o RIT relativo ao exercício de 2022 do seguinte modo:

Face ao exposto, o valor da **correção à matéria coletável** é de **117 650,00 EUR** (135 700,00 EUR do valor da matéria coletável corrigida – 18 100,00 EUR do valor da matéria coletável declarado).

h) E o relativo ao exercício de 2023:

Face ao exposto, o valor da **correção à matéria coletável** é de **120 250,00 EUR** (138 750,00 EUR do valor da matéria coletável corrigida – 18 500,00 EUR do valor da matéria coletável declarado).

- i) Na sequência das correcções propostas nos RIT a Requerente foi notificada das liquidações de IRC n.º 2025..., no valor de 24.430,50 €, acrescido de juros compensatórios no valor de 2.002,63 € e n.º 2025..., no valor de 23.992,50 €, acrescido de juros compensatórios, no montante de € 901,85.
- j) O prazo para pagamento dos impostos em causa terminou em 31-08-2025 e 01-09-2025, respectivamente.
- k) Tendo em vista a suspensão dos processos de execução fiscal instaurados face ao não pagamento dos impostos, a Requerente apresentou a garantia bancária n.º..., emitida pela Caixa Geral de Depósitos, no montante máximo de 65.639,47 €, com o que despendeu até 31-10-2025, a quantia de 834,76 €.

B) Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado:

Fundamentação da matéria de facto:

A matéria de facto dada como provada e não provada assenta no exame crítico da prova documental (designadamente nos RIT e nos doc. 15 e 16).

- MATÉRIA DE DIREITO

A Requerente encontra-se enquadrada, para efeitos de IRC, no regime simplificado previsto no artigo 86.º-A do CIRC, sendo a determinação da matéria colectável feita por aplicação de coeficientes aos rendimentos brutos, nos termos do artigo 86.º-B do mesmo código.

Para o que ao caso releva, o artigo 86.º-B, n.º 1, estabelece, em síntese, dois regimes de coeficientes para as prestações de serviços:

- a) Coeficiente de 0,75 – aplicável aos “rendimentos das actividades profissionais especificamente previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º do C IRS”;
- b) Coeficiente de 0,10– aplicável aos “restantes rendimentos de prestações de serviços e subsídios destinados à exploração”.

Daí que a remissão que o artigo 86.º-B faz para a “tabela a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS” signifique que, também em sede de IRC, a qualificação da actividade para efeitos de regime simplificado dependa, por um lado, da classificação da actividade na tabela de actividades do artigo 151.º CIRS e, por outro, da distinção entre actividades profissionalmente tipificadas (com código específico) e prestações de serviços não especificamente previstas nessa tabela.

Há que ter presente que em matéria de interpretação das normas fiscais, o artigo 11.º da LGT, remetendo para as regras gerais do artigo 9.º do Código Civil, impõe que o intérprete reconstrua o pensamento legislativo sem poder afastar-se do mínimo de correspondência na letra da lei. E, ainda, que o artigo 11.º, n.º 4 da LGT veda a integração analógica de lacunas em normas sujeitas a reserva de lei, designadamente as que determinam incidência e quantificação do imposto.

Por seu turno, o artigo 103.º, n.º 2 da CRP consagra o princípio da legalidade e tipicidade tributária, exigindo que a criação de impostos, definição da incidência e fixação de taxas estão sujeitas ao regime de reserva legislativa relativa, não sendo admitidas extensões normativas ou por via puramente administrativa.

Feitas estas considerações, a questão central no presente caso, consiste em determinar o alcance da expressão “actividades profissionais especificamente previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º do CIRS”, o que condicionará a aplicação do coeficiente de 0,75.

O STA, através do Pleno da Secção do Contencioso Tributário, no Acórdão de 09-12-2020 – Proc. 092/19.9BALSb, analisou a evolução legislativa do artigo 31.º do CIRS e concluiu que, a partir de 2015, o legislador *“passou a prever expressamente que o coeficiente de 0,75 apenas pode ser aplicado às actividades profissionais especificamente previstas na tabela do artigo 151.º do Código do IRS (...). não se pode senão concluir que o coeficiente de 0,75 só pode ser aplicado às actividades concreta e indubitavelmente previstas naquela tabela”*.

Tal entendimento foi vertido para inúmeras decisões arbitrais (vg, Proc. 644/2021-T, Proc 12/2022-T ou, mais recentemente, Proc. 1148/2024-T). Diz-se, por exemplo, na primeira das decisões referidas: *“o coeficiente de 0,75 apenas pode ser aplicado às actividades profissionais especificamente previstas na tabela do artigo 151.º do Código do IRS (...) a atividade de ‘assessoria’ (...) não é subsumível ao código 1320 – Consultores (...) sendo enquadrável no código ‘1519 – Outros prestadores de serviços’ e tributada de acordo com o coeficiente 0,35”*.

É um facto que as decisões arbitrais apontadas se debruçam sobre o CIRS e especificamente sobre o artigo 31.º, mas é indiscutível que o critério interpretativo é directamente transponível para o artigo 86.º-B CIRC – aqui em causa - que usa a mesma expressão (“actividades profissionais especificamente previstas na tabela”) e remete para a mesma tabela de actividades do artigo 151.º CIRS. Daí que entendamos não haver qualquer diferença material que justifique solução distinta quanto ao alcance da expressão “especificamente previstas” entre as duas normas.

Resulta, desse modo, assente que o coeficiente mais gravoso (0,75) é um regime especial e restritivo, reservado às actividades claramente e indubitavelmente identificadas na tabela, com código e designação próprios. E que as actividades que não se encontrem concretamente tipificadas, ou que apenas se aproximem de códigos existentes, devem ser tratadas como

“outras prestações de serviços” e sujeitas ao coeficiente residual (0,35 em IRS e 0,10 em IRC), não podendo o intérprete alargar o campo de aplicação do coeficiente para 0,75.

O que dizer da actividade exercida pela requerida?

Resulta da matéria de facto provada que:

- a) A Requerente é uma sociedade unipessoal, com uma única trabalhadora (a sócia gerente).
- b) Face ao seu objecto social o seu enquadramento fiscal está registado como investigação e desenvolvimento (CAE 72200) e estudos de mercado/sondagens de opinião (CAE 73200).
- c) Em 2017 celebrou com a B... um contrato de prestação de serviços do qual resulta, em termos substantivos, que a actividade a desenvolver pela Requerente é a investigação/aplicação de conhecimento técnico e de mercado sobre materiais têxteis e tendências, sendo o serviço continuado e operacional, com forte componente de trabalho de campo, recolha de informação e acompanhamento da produção da cliente.
- d) Os serviços facturados são descritos como “serviços de *sourcing* e investigação”, “elaboração de manual de tarefas e procedimentos”, “implementação e acompanhamento de procedimentos implantados”.

Para o RIT, tais factos conjugados com o facto de:

- a) A Requerente ter uma diminuta estrutura de gastos (essencialmente remuneração da gerente e alguns fornecimentos de vestuário/cosméticos).
- b) Parte relevante dos custos operacionais (deslocações, análises laboratoriais) é suportada pela cliente.
- c) A Requerente não dispõe de “estrutura empresarial” adequada para desenvolver verdadeira investigação e desenvolvimento ou estudos de mercado.

Levam a concluir que os serviços prestados pela Requerente devem ser enquadrados, no código 1320-Consultores da tabela do artigo 151º do CIRS.

Diga-se que, pelo menos do que resulta do clausulado, não nos é apresentada a “consultoria” em sentido típico (estratégia de negócios, reorganização, etc.), mas antes como sourcing técnico e estudos de mercado aplicados.

Daí que sejamos levados a avançar que os factos apontados no RIT não se nos afiguram, por si só, susceptíveis de permitir proceder-se à alteração pretendida.

A título comparativo recorre-se ao que se disse no proc. arbitral 644/2021T, onde se considerou que a actividade de “assessoria de comunicação” exercida em contexto autárquico não se subsumia ao código 1320 – Consultores, apesar da proximidade funcional, devendo ser enquadrada no código 1519 – Outros prestadores de serviços. De modo similar, no proc. 12/2022-T, e concluiu que a actividade individual de “instrutor de artes marciais” não está especificamente prevista na tabela, afastando a subsunção aos códigos de “desportista” ou “professor”.

Em linha com a citada jurisprudência, deve concluir-se que a tabela do artigo 151.º CIRS tipifica actividades com base em designações profissionais relativamente estáveis (consultores, jornalistas, comentadores desportivos, etc.), e não como um leque com todas as configurações possíveis de prestação de serviços com componente técnica ou intelectual.

A aproximação funcional à consultoria não basta, por si só, para reconduzir a actividade ao código 1320, sob pena de se transformar o coeficiente de 0,75 num regime geral para qualquer prestação de serviços com componente intelectual.

De todo o modo, os factos invocados no RIT não são susceptíveis de, por si só, alterarem a qualificação da actividade exercida pela Requerente. Para o efeito, seria necessária a concretização fundamentada de outros factos que o demonstrassem.

Não há, por isso, fundamento legal para que, à luz do artigo 86º-B do CIRC, se considere que a actividade exercida pela Requerente se enquadra numa “actividade profissional especificamente prevista” na tabela, devendo, pelo contrário, ser tratada como prestação de serviços não especificamente prevista e, por isso, sujeita ao coeficiente residual de (0,10), previsto na alínea c) do n.º 1 do artigo 86.º-B.

Razão pela qual se devem considerar como ilegais as liquidações objecto do pedido de pronúncia arbitral.

Fica, assim, prejudicada a apreciação das demais questões suscitadas pela Requerente.

INDEMNIZAÇÃO POR GARANTIA BANCÁRIA

Pretende a Requerente, com a procedência do pedido, ser indemnizada pelos prejuízos em que incorreu com a prestação de garantia bancária.

Efectivamente, a Requerente prestou garantia bancária para suspender os processos de execução fiscal relativos às liquidações ora anuladas, suportando custos já quantificados em 834,76 € e incorrendo, eventualmente, em custos futuros até trânsito em julgado.

Dispõe o artigo 100.º da LGT que, em caso de procedência de impugnação, reclamação ou recurso, está a AT obrigada à plena reconstituição da legalidade, incluindo o pagamento de juros indemnizatórios, quando haja imposto indevidamente exigido.

Por seu turno, o artigo 53.º da LGT prevê, especificamente, a indemnização por garantia bancária indevidamente prestada, ao dispor que:

- “1 - O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso

administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objecto a dívida garantida.

2 - O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.

3 - A indemnização referida no n.º 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente”.

Estabelece o artigo 171.º CPPT que a indemnização por garantia indevida deve ser requerida no processo em que se discute a legalidade da dívida exequenda, o que inclui, por remissão do RJAT, o presente processo arbitral.

Tendo-se concluído pela ilegalidade das liquidações de IRC de 2022 e 2023 – designadamente por erro de interpretação e de aplicação do artigo 86.º-B CIRC – está preenchido o pressuposto de erro imputável aos serviços, não sendo, por isso, aplicável, o prazo previsto no referido artigo 53.º, n.º 2 LGT.

Consequentemente, deve a Requerida ser condenada a indemnizar a Requerente pelos custos já incorridos com a emissão e manutenção da aludida garantia bancária, bem como os demais que se venham a vencer até à extinção da garantia, a liquidar em sede de execução de sentença.

DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar totalmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência, declarar a anulação das liquidações de IRC 2025... e n.º 2025... .
- b) Condenar a Requerida a indemnizar a Requerente com os custos suportados e a suportar com a prestação de garantia bancária.
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo.

VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em 51.327,48 € (cinquenta e um mil, trezentos e vinte e sete euros e quarenta e oito cêntimos) nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 2.142,00 € (dois mil cento e quarenta e dois euros), nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

24-07-2026

O Árbitro

(António A. Franco)